



قسم المحاسبة والمراجعة



جامعة مدينة السادات

**دور تطبيق المعايير الواردة بأطر تقييم الأنتوساي في دعم التطوير
الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
" دراسة ميدانية مع دليل تطبيقي "**

بحث مقدم من

سحر حمدي عبدالوهاب الحناوي
باحثة دكتوراة كلية التجارة جامعة مدينة السادات

إشراف

د/ مروة أحمد عبد الرحمن البسطويسي
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة
جامعة مدينة السادات

أ.د/ أحمد محمد لطفي غريب
أستاذ ورئيس قسم نظم المعلومات
كلية التكنولوجيا والتنمية
جامعة الزقازيق

**المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية
كلية التجارة - جامعة مدينة السادات
المجلد السادس عشر - العدد الرابع - ديسمبر 2024**

دور تطبيق المعايير الواردة بأطر تقييم الأنتوساي في دعم التطوير الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " دراسة ميدانية مع دليل تطبيقي"

ملخص :

يستهدف البحث التعرف على مجالات دعم التطوير الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ضوء إستخدام أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي وإختبار مدى مساهمتها في دعم التطوير الإستراتيجي لذلك العمل؛ وإعتمدت الباحثة على قوائم إستقصاء تتفق مع أهداف البحث تم توزيعها على عدد من المستقصى منهم؛ بإجمالي مائة وعشرون قائمة صالحة للتحليل الإحصائي.

وتوصل البحث إلى نتائج أهمها ضرورة التقييم الشامل لمهام الرقابة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفقاً لأداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي لدعم التطوير الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وأوصت البحث بضرورة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي من قبل جهات مستقلة وعدم الإقتصار على التقييم الذاتي لمهام الرقابة.

وقدم البحث توصية بضرورة وضع خطط إستراتيجية من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لتطوير العمل الرقابي، قيام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بإزالة كافة معوقات تنفيذ مهام المراجعة التي يبرزها تقييم الأداء الرقابي، ودعم السلطة التنفيذية للمشاركة المؤسسية بين كافة الاجهزة الرقابية في القطر الواحد.

الكلمات المفتاحية: التطوير الإستراتيجي، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، معايير الأنتوساي، أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي.

The application of The Standards contained in INTOSAI Evaluation Frameworks role for supporting the strategic development of the Supreme Financial auditing and Accounting Institutions work "Afield Study with applied guide"

Abstract

The study aimed to identify areas that support the strategic development of the Supreme Financial auditing and Accounting Institutions work, in light of the use of the INTOSAI compliance assessment tool. It also aimed to assess the tool's contribution to supporting the strategic development of that work. The researcher relied on survey questionnaires that align with the research objectives, which were distributed to a number of respondents, including account auditors at the accountability state authority, financial managers, and auditors at the Ministry of Finance, totaling one hundred and twenty valid questionnaires for statistical analysis. The study reached out the importance of a comprehensive evaluation of auditing tasks in Supreme Auditing Institutions using the INTOSAI compliance assessment tool for supporting strategic development. The study recommended the necessity of implementing the INTOSAI compliance evaluation by independent entities and highlighted the importance of not solely relying on self-assessment for auditing tasks.

Key words: The strategic development, International Organization of Supreme Audit Institutions (ITOSAI), International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs), Financial audit ISSAIs Compliance assessment Tool (ICAT).

القسم الأول: الإطار المنهجي للدراسة

أولاً : مقدمة البحث:

يدعم التقييم الدوري لجودة وفعالية العمل الرقابي وتقارير الرقابة والمراجعة تفعيل دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (EUROSAI Project Group, 2021)؛ ويتوقف تحقيق أهداف التنمية المستدامة على مدى فعالية تحقيق الأجهزة العليا للرقابة المالية على المال العام لأدوارها ومدى شفافية نتائج أعمالها، وما لذلك من آثار على ترشيد القرارات التي تعتمد على تقارير تلك الأجهزة؛ مما يساعد في خلق قيمة إجتماعية مضافة من خلال رفع كفاءة وفعالية إدارة المال العام (IAASB, 2019, Winden, 2017).

وتبدأ قدرة الجهاز الرقابي على تطوير وتحسين أعماله بالقدرة على تقييم تلك الأعمال بصورة موضوعية وبصفة دورية، ومن ثم فقد كان لزاماً تعزيز آليات مرنة لتقييم أداء عملية الرقابة وجودة المراجعة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مقارنة بمعايير الأنتوساي التي تعد مرجعية مهنية دولية لقياس جودة العمل الرقابي بجميع مراحلها من تخطيط وعمل ميداني إلى إعداد المنتج النهائي "التقرير الرقابي" (عامر، 2014).

ثانياً: مشكلة البحث:

حرصاً من منظمة الأنتوساي على اعتماد أطراً شاملة تنظم عملية تقييم أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتستهدف قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مقابل المعايير الدولية والممارسات الدولية الجيدة الأخرى المقررة في الأنتوساي لتحديد الأسباب الرئيسية لأي ضعف ملحوظ، فقد أصدرت الأنتوساي أطراً للتقييم منها آلية تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ICAT والتي يمكن تطبيقها بغرض تقييم مدى الإلتزام بمتطلبات المعايير المتعلقة بمهام الرقابة، الواردة في المبادئ والمعايير المالية والمحاسبية للأنتوساي (INTOSAI Development Initiative, 2020).

وتتمثل مشكلة البحث في الحاجة لإستخدام أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي لتقييم شامل وموضوعي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لدعم التطوير الإستراتيجي. ومن ثم يمكن تناول تساؤلات البحث كالآتي:

- إلى أى مدى تسهم أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT في دعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؟
- ماهي مجالات دعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ضوء إستخدام أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT ؟

ثالثاً: الدراسات السابقة:

دراسة Dwiputrianti (2011) تناولت الدراسة بحث مدى فعالية تقارير المراجعة المالية لأعمال القطاع العام في أندونيسيا وإستهدفت الدراسة تقييم جودة المعلومات في مؤسسة الرقابة العليا في أندونيسيا وتقييم العوامل المؤثرة على فعالية وعدم فعالية معلومات المراجعة الصادرة عن مؤسسة الرقابة العليا للتعرف على مستوى المساءلة العامة ومراجعة القطاع العام في أندونيسيا. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها بعد برامج إصلاح لتعزيز دور ذلك الجهاز في محاولة لتطوير جودة تقارير المراجعة تم دعم أنشطة التدريب، التأهيل المهني وتطوير المهارات والخبرات المهنية للمراجعين.

فقد حدث تغيير جوهري بعد تنظيم مهنة المراجعة في كمية وجودة موارد مؤسسة الرقابة العليا في أندونيسيا وتقوية دورها وفي مستوى التعليم والتدريب وتطوير المهارات والمعرفة المهنية لمراقبي تلك المؤسسات ومستوى استخدام تكنولوجيا المعلومات ونظام المكافآت وعدد فروع وتجهيزات مؤسسة الرقابة العليا.

كما توصلت الدراسة إلى أنه لتنفيذ الرقابة على الأداء يحتاج الجهاز لعدد أكبر من المراجعين ذوي الخبرة المؤهلين مهنيّاً بتخصصات متنوعة إضافية إلى جانب المحاسبة ؛ واقترحت الدراسة أربعة جوانب لتطوير وظائف الجهاز الرقابي وتعزيز الإدارة والمساءلة العامة وهي ضرورة وجود أساس قانوني يدعم تنفيذ توصيات تقارير المراجعة، كفاية الموارد المالية والتقنية، تطوير مؤسسي للجهاز، زيادة فعالية تقارير المراجعة، تطوير الموارد البشرية؛ كما أوضحت إلى أن الإستقلالية والمهنية والنزاهة والموضوعية من أهم العوامل المؤثرة على عملية مراجعة الأعمال بالقطاع العام.

دراسة Reed (2013) إستهدفت تلك الدراسة بحث إمكانية زيادة كفاءة وتأثير أجهزة الرقابة العليا من خلال التكامل مع أصحاب المصلحة من نتائج أعمال أجهزة الرقابة المالية العليا. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن فعالية الأجهزة العليا للرقابة لا يمكن أن تتحقق فقط من خلال موارد تلك الأجهزة وإمكانياتها في معزل عن التفاعل مع أصحاب المصلحة من عمل تلك الأجهزة ومنها المنظمات الغير حكومية المستقلة وأجهزة الإعلام والبرلمان وذلك لضمان تنفيذ توصيات الجهاز الأعلى للرقابة المالية.

دراسة لطفي (2014) استهدفت تلك الدراسة تقييم دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والمحاسبة علي الاموال العامة وتحليل الأساليب الممكنة لتطوير هذا الدور، إضافة إلى تحليل مقارن لمهام الرقابة والمحاسبة بالأجهزة العليا للرقابة علي المال العام. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: لتعزيز حماية الاموال العامة يجب بناء القدرات في الجهاز المركزي للمحاسبات، الرقابة علي جودة أعمال الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، تطبيق مراجعة النظر.

دراسة المحمص (2014) إستهدفت تلك الدراسة بحث أثر بيئة العمل الرقابي وأحوال الرقابة على جودة الأداء المهني لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك بصفته هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على المال العام وتعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة وانطلاقاً من ذلك.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: لكي يؤدي الجهاز دوره بكفاءة وفاعلية في القيام بأعمال المراجعة الخارجية وتحقيق الرقابة على المال العام فإن الأمر يستدعي تقييم الوضع الحالي للمعايير والأساليب الرقابية المطبقة وتقديم مقترحات التطوير اللازمة بما يضمن تحقيق جودة أداء عملية المراجعة؛ يمكن الإعتماد على الكفاءة المهنية للمراجع، درجة الالتزام بمعايير المراجعة المصرية كمقومات لجودة المراجعة للحكم على مستوي جودة الأداء المهني لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات؛ تحقيق جودة العمل الرقابي هي مسئولية مشتركة بين عدة أطراف داخل الجهاز المركزي للمحاسبات.

دراسة Irawan (2014) (إستهدفت الدراسة إلى بحث التحديات الجارية التي تواجه العمل الرقابي وتقتصر خطط بديلة لتطوير الرقابة على الأداء لدعم المساءلة العامة وبحث مدى تناول الجوانب البيئية في عمليات الرقابة والمراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: إلى أنه لفعالية الرقابة على الأداء يجب أن تستهدف عمليات الرقابة الفحص المستقل لمدى تحقيق مبادئ الإقتصاد، الكفاءة، الفعالية في أداء الحكومة لمهامها مع النظر لمدى تحقيق إعتبرات الرفاهية والجوانب البيئية في البرامج الحكومية المعدة.

دراسة فرج (2015) إستهدفت تلك الدراسة إقتراح آليات لتطوير الدور الرقابي لمساءلة الجهاز المركزي للمحاسبات عن التقرير عن الفساد المالي في الجهاز الحكومي باستخدام مدخل مراجعة الأداء، والمردود الرقابي من قبل العاملين بالجهاز لكيفية تطوير دور الجهاز الرقابي، وذلك من خلال تقييم الدور الحالي للجهاز المركزي للمحاسبات في اكتشاف والتقرير عن ممارسات الفساد المالي في مصر، إقتراح آليات تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات للحد من الفساد المالي في الجهاز الحكومي باستخدام مدخل مراجعة الأداء.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أهمية تطوير الدور الحالي للجهاز المركزي للمحاسبات للحد من ظاهرة الفساد المالي في مصر لخدمة الإقتصاد الوطني والكشف عن حالات إهدار المال العام والتلاعب والغش وزيادة درجة الشفافية وذلك لما له من دور هام في حماية المال العام، والرقابة على مختلف أجهزة الدولة وبالتالي معاونة البرلمان في ممارسة دوره الرقابي، كما يجب منح الأدوات والصلاحيات اللازمة التي تمكن الجهاز من أداء مهامه بكفاءة وفعالية.

دراسة بدوي (2017) إستهدفت تلك الدراسة التعرف على العوامل المؤثرة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، ولتحقيق هذا الهدف عمد الباحث إلى تصميم استبانة وزعت على عاملين بالتفتيش في ديوان الرقابة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين يتميز بدرجة عالية من الفاعلية والكفاءة ، كما يتأثر هذا الأداء إيجابيا بمجموعة من العوامل منها دعم الإدارة العليا، التشريعات المطبقة والنافذة، الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة، الكفاءات الإدارية والفنية، والدورات التدريبية.

دراسة Jeppesen (2017) إستهدفت تلك الدراسة بحث أربعة خيارات إستراتيجية لتحديد أولويات الرقابة بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة المالية في ظل المنافسة المهنية مع مراقبي القطاع الخاص.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن الخيار الإستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة يتوقف على درجة المنافسة التي يواجهها الجهاز الرقابي الأعلى ومدى التطور المهني الذي يسعى الجهاز لتحقيقه، الهيكل التنظيمي للجهاز، مداخل المراجعة المستخدمة، قدرات مراقبي الحسابات العاملين بالجهاز الرقابي الأعلى.

دراسة Al-Hawatmeh (2018) إستهدفت تلك الدراسة بحث مدى إمكانية تطبيق المبادئ الرئيسية للرقابة المالية وفقاً لمتطلبات معيار الأنتوساي رقم 200 والتعرف على العقبات التي تحد من تطبيقها وأثر ذلك على الرقابة الداخلية في القطاع العام؛ وتحقيقاً لأهداف الدراسة واختبار الفروض تم تصميم إستبانة وزعت على مديرين وعاملين بالرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية والحكومية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن تطبيق المبادئ الرئيسية للرقابة المالية يتوقف على مدى وجود القوانين الملزمة المتعلقة بالجوانب المالية والمحاسبية في القطاع العام والمؤثرة على عمليات الرقابة المالية وأن العقبات في تطبيقها تتمثل في قلة التخصص والتأهيل العلمي والعملية للمشرعين والتنفيذيين، عدم تطوير القوانين والتعليمات بما يتفق مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا المالية والمحاسبية لذا، يجب صياغة بعض التشريعات والتعليمات الخاصة بالرقابة المالية بناء على التنسيق بين المشرعين والجهات الواجب عليها تطبيق المعايير وصولاً إلى تقليل الفجوة بين القوانين والمعايير والتوصيات الأخرى المتعلقة بالرقابة الداخلية والفجوة بين التشريع والتطبيق.

دراسة العلوي (2019) إستهدفت تلك الدراسة تقييم مدخل مراجعة النظير الطوعية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، بالتطبيق على الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وذلك وفقاً لما جاء عليه المعيار (5600) للأنتوساي.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: يسعى مدخل مراجعة النظير من خلال الأجهزة الرقابية المناظرة إلى تعزيز الاستقلالية للأجهزة الرقابية العليا حتى تتحقق مصداقية تقاريرها والإهتمام بقياس الأداء المهني والخدمي لهذه الأجهزة، فضلاً عن الدعوة نحو التوافق المحاسبي بين الأجهزة الرقابية لجودة الأداء؛ أن الغاية الرئيسية من مراجعة النظير الطوعية هو مساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في التأكد من بلوغ التوافق مع المعايير المهنية المعمول بها، وكذلك القواعد التنظيمية الجارية العمل بها على الصعيد الوطني، وأيضاً القواعد التي تحكم العمل الرقابي المالي والمحاسبي.

دراسة عابد (2019) إستهدفت تلك الدراسة التوصل إلى مدخل مقترح لإعادة هندسة المراجعة المؤداه من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات لإمكانية قيامها بالتغلب على المشكلات ومواجهة التحديات المعاصرة التي تواجهها بهدف تفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام ويتحقق هذا الهدف من خلال تحديد دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، وأساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وواقع مهنة المراجعة فيما يتعلق بالرقابة المالية التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات على شركات قطاع الأعمال العام؛ إضافة إلى التعرف على الإتجاهات والأساليب الحديثة لتفعيل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: تعاني عملية المراجعة المؤداه على شركات قطاع الأعمال العام بواسطة الجهاز المركزي للمحاسبات من العديد من أوجه القصور من حيث طريقة أداء عملية المراجعة ومن حيث بيئة العمل المهني؛ عملية المراجعة المطبقة حالياً على شركات قطاع الاعمال العام لم تحقق التأثير الإيجابي المفترض على حوكمة تلك الشركات؛ أن أسلوب إعادة الهندسة يمكن الإستفادة منه في التطوير الجذري لمراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات المؤداه على شركات قطاع الأعمال العام لتركيزه على تطوير وتحسين العمليات الإستراتيجية للمراجعة، مع ضرورة وجود معايير لقياس ومتابعة عملية التطوير ومراجعة تلك المعايير دورياً لضمان إستمرارية صالحيتها وقبولها.

دراسة كمال (2021) أستهدفت تلك الدراسة بيان أهمية عمليات الرقابة وخاصة الرقابة المالية الحكومية وذلك من خلال تحليل للواقع العملي لأجهزه الرقابة المالية وعرض لأهم المشاكل التي تواجهها بالإضافة الي دراسة مدى التزام كل من أجهزه الرقابة المالية(وزاره المالية والجهاز المركزي للمحاسبات) لمبادئ وإرشادات معايير الإنتوساي.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: عدم تحقيق الرقابة المالية الكاملة بسبب عدم وجود هيكله سليمة بالإضافة الي ضعف الإجراءات التي تتخذها الحكومة او الجهاز الرقابي في المحافظة على المال العام مما يعوق اكتشاف بعض المخالفات حيث يوجد تداخل في السلطات والمسئوليات بين أقسام وإدارات الوحدة الإدارية الحكومية ادى الي انخفاض وضعف في كفاءه الأداء الرقابي؛ يفتقد الجهاز الحكومي جزء مهم في الرقابة وهو الرقابة قبل التنفيذ الذي يسمى بالرقابة السابقة او الرقابة الوقائية فالمطبق حالياً يعتبر رقابة تقليدية لأنها تقوم فقط على اساس توضيح ما إذا كانت العمليات المالية التي تحققت

للوحدة قد اديرت بصوره مناسبة ومطابقة للوائح والقوانين؛ عدم التفعيل الكامل لبعض اجهزه الرقابة المالية لمعايير الأنتوساي.

دراسة أسبر (2023) هدفت إلى تحليل وتقييم مدى الإلتزام بمعايير رقابة الأداء وفقاً للمعيار (3000) الذي أصدرته المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية وذلك من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية ، ومن أجل تحقيق هدف البحث تم وضع فرضية رئيسة تفرع عنها ثلاث فرضيات فرعية ، وتوزيع استبانة على عينة من العاملين الفنيين في فرع الجهاز المركزي للرقابة المالية في اللاذقية، وتم التوصل إلى نتائج، أهمها: يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية فرع اللاذقية بالتدقيق وفقاً لمعايير الأنتوساي المتعلقة برقابة الأداء، ويلتزم مفتشو الجهاز إلى حد ما بأبعاد الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

قدمت الدراسة توصيات، منها: ضرورة التحسين المستمر للعمل الرقابي الذي يقوم به الجهاز المركزي للرقابة المالية وذلك من خلال تحديث المعايير المعتمدة، وإعداد مفتشين مؤهلين قادرين على الإحاطة بجميع معايير رقابة الأداء، ضرورة إجراء دورات تدريبية متخصصة لا سيما حول مفهوم المقارنة المرجعية.

التعليق على الدراسات السابقة:

إستخلصت الباحثة من مطالعة الدراسات السابقة أن الدراسات السابقة التي إستهدفت تقييم الأداء المهني للعمل الرقابي إعتمدت على تقييمات جزئية وليس تقييم مهني شامل خاص بأعمال المراجعة والرقابة المالية على المال العام؛ ووفقاً لرؤية الباحثة لا توجد دراسات عربية كافية تتناول تقييم جودة الأداء المهني لمهام المراجعة والرقابة المالية وفقاً لأطر تقييم أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادره عن منظمة الأنتوساي.

ولتحقيق أهداف البحث الحالية وأهميتها فقد قام البحث على تحليل الممارسات الرقابية الحالية وفقاً لمعايير التقييم الواردة بأداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الصادرة عن الأنتوساي (ICAT).

رابعاً : أهداف البحث :

تتمثل فيما يلي:

- إختبار وتحليل مدى مساهمة أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT في دعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- التعرف على مجالات دعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ضوء إستخدام أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT.

خامساً : أهمية البحث :

1/4 الأهمية العلمية

- يمكن أن يسهم هذا البحث في إرساء الأطر والمفاهيم الموضوعية بشأن دور أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي في دعم التطوير الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- يمثل البحث الحالي إضافة إلى المكتبة العلمية لإطار شامل لتقييم جهاز أعلى للرقابة من خلال إطار متكامل ومعايير موثوقة.

2/4 الأهمية التطبيقية

- تنبع أهمية البحث العملية من أهمية الرقابة على المال العام وعلى مؤسسات الدولة التي يرتبط مجال عملها بجميع المنشآت الخاصة التي تكون نتائج أعمالها الناتج القومي، وتوضح الأهمية العملية من خلال ما تتوصل إليه من أساليب تطوير للعمل الرقابي وفقاً لمتطلبات أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي في دعم التطوير الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- تطبيق إطار منهجي في مجال تقييم أداء مراقبي الأجهزة العليا للرقابة وما له من تأثير إيجابي على عملية تطوير الأداء الرقابي.

سادساً: حدود البحث:

سوف يتناول البحث آلية تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ICAT وهي إحدى الأطر الصادرة عن الأنتوساي لتقييم الأداء؛ وما تتناولها تلك الآلية من معايير تقييم خاصة بجانب واحد فقط من جوانب الأداء بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهو مهمة المراجعة والرقابة.

دون التطرق إلى الجوانب الأخرى التي تتطرق لها معايير التقييم ومنها الجانب المؤسسي والتنظيمي للجهاز الرقابي الأعلى، الإطار القانوني للجهاز الرقابي، الإدارة المالية وأصول الجهاز الرقابي الأعلى، الإتصالات وإدارة التعامل مع أصحاب المصلحة من العمل الرقابي. كما يقتصر البحث على العمل الرقابي لمراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الفنيين دون غيرهم.

سابعاً: فروض البحث:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT في دعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT.

ثامناً: منهجية البحث:

1. مصادر الحصول على البيانات:

- الدراسة النظرية للأبحاث والكتابات السابقة في مجال الدراسة وذلك بغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية .
- التقارير المنشورة عن نتائج رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات على بعض الجهات.
- قوائم إستقصاء تتفق مع أهداف البحث تم توزيعها على عدد من المستقصى منهم للتعرف على آرائهم حول جوانب الدراسة البحثية.

2. الأساليب الإحصائية

لتحقيق أهداف البحث، إستعانت الباحثة بالبرنامج الإحصائي SPSS الإصدار 26 لإجراء التحليلات والإختبارات الإحصائية التالية:

- تحليل الإتساق والإعتمادية: لإختبار صلاحية أسئلة قائمة الإستقصاء ومدى ملاءمتها لأهداف البحث.
- من خلال إختبار كروسكال واليس : لتحديد مدى وجود فروق معنوية بين آراء أفراد العينة لكل من الفئات الثلاث محل البحث وهل تعد ذات دلالة إحصائية أي أنها فروق حقيقية أو أنها فروق تعود إلى أخطاء الصدفة.
- تحليل الإرتباط لبيرسون لتحديد نوع ومعنوية علاقة الإرتباط.

3. مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

1/1 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات بإدارات مراقبات الحسابات، مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات بالإدارات المركزية للرقابة المالية، مراقبي حسابات مكاتب المراجعة المتعاقدة التي تشترك مع مراقبي الجهاز في مراجعة أعمال بعض الجهات.

2/1 عينة الدراسة

شملت عينة البحث 170 مفردة من مجتمع البحث، ويوضح الجدول التالي عينة الدراسة:

جدول (1)

الفئات المختارة للدراسة

عدد الإستمارة المستلمة (الصالحة للتحليل)	عدد الإستمارة الموزعة	الفئات المختارة للبحث
60	70	مراقبو الجهاز المركزي للمحاسبات بإدارات مراقبات الحسابات
35	55	مراقبو حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات بالإدارات المركزية للرقابة المالية
25	45	مراقبو حسابات مكاتب المراجعة الاجمالي
120	170	

قامت الباحثة بجمع القوائم الموزعة على الفئات المختارة للدراسة ومراجعتها وتم إستلام عدد 135 قائمة منهم 120 قائمة فقط صالحة للتحليل الإحصائي.

تاسعاً: خطة البحث :

تتمثل خطة البحث في الأقسام الثلاثة التالية:
القسم الأول: الإطار المنهجي للدراسة.
القسم الثاني: جودة الرقابة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ضوء تطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي.
القسم الثالث: الدراسة الميدانية والدليل التطبيقي.

القسم الثاني: جودة الرقابة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ضوء تطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي

تتمثل رؤية (الأنتوساي) أو المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تعزيز النظم الحاكمة الرشيدة عن طريق تمكين الأجهزة العليا للرقابة المالية من تدعيم الحكومات المعنية لتحسين أداء تلك الحكومات ومكافحة الفساد، تعزيز الشفافية وضمان المساءلة، الحفاظ على الوثوقية وتدعيم ثقة الجمهور، تحقيق التلقي والإستخدام الأمثل والأكثر فعالية للموارد العامة لصالح المواطنين. (INTOSAI, 2021)

وتحمل الأنتوساي مسؤولية توفير الدعم الضروري للأجهزة الرقابية العامة، وتهيئة هياكل وإطارات مؤسسية تنظم عمل الأجهزة الرقابية العليا في كل بلد وتدعم الخطوط التوجيهية والمبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة، كما تقوم بإعداد وتطوير معايير رقابية لمراجعة أعمال القطاع الحكومي وقطاع الأعمال العام، بما يدعم تطوير قدرات الجهاز الأعلى للرقابة المالية وتحسين أدائه بشكل مستمر. (ITOSAI Official Website, 2024)

وتعد أداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ICAT آلية تقييم صادرة عن منظمة الأنتوساي يمكن تطبيقها بغرض تقييم مدى الإلتزام بمعايير الرقابة المالية الواردة في المبادئ والمعايير المالية والمحاسبية للأنتوساي، ويتم التقييم من خلالها بصورة تفصيلية في مقابل متطلبات المعايير المتعلقة بمهام الرقابة المالية بصفة خاصة.

لذا، يختلف هدف أداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية عن إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة الذي يطبق بنظرة شاملة حول الجهاز الأعلى للرقابة المالية بأكمله ووضع الراهن في كل المستويات الرقابية وغير الرقابية متضمناً خدمات الدعم وإدارة اصحاب المصلحة وغيرها. (SAI PMF Team, IDI, 2020)

أولاً: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة في المجال الرقابي

شرعت العديد من الدول في إنشاء جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة يراقب أعمال المؤسسات الحكومية بهدف حماية المال العام، وتعد الأنتوساي أو المنظمة المركزية الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتقدم للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إطاراً وهايكلًا مؤسسية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية.

والأنتوساي منظمة دولية للرقابة المالية الخارجية العامة؛ ذاتية الحكم، مستقلة، مهنية، وغير سياسية، أنشئت كمؤسسة دائمة لتوفير الدعم المتبادل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والعمل كصوت معترف به للأجهزة العليا للرقابة المالية داخل المجتمع الدولي، وقد تأسست الأنتوساي سنة ١٩٥٣ وهي تضم نحو ١٩٢ دولة، وتتخذ الأمانة العامة لمنظمة الأنتوساي مدينة فيينا بالنمسا مقراً لها. (ITOSAI Official Website, 2024)

ثانياً: أداء مهام الرقابة المالية في ضوء أهداف التنمية المستدامة

أوضحت مبادرة الأنتوساي أن تحقيق أهداف التنمية المستدامة يتطلب الإستخدام الكفء للطاقات والبيانات المتاحة، تحقيق أعلى مستوى ممكن من إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة ودعم موارده المالية والبشرية والتكنولوجية، إقامة العلاقات والشراكات الداخلية والخارجية. حيث يتطلب رفع جودة عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتفعيل دورها، العمل من خلال ومع الآخرين ضمن مجموعة من العلاقات الخارجية لذا، تحتاج تلك الأجهزة إلى تعزيز قدرتها على

التعامل مع البيئة الخارجية وإلى بناء شراكات مع الجمعيات المهنية ومؤسسات المراجعة الخارجية بالقطاع الخاص ومراقبي الحسابات الداخليين بالجهات الخاضعة للرقابة، المستفيدين من العمل الرقابي من برلمان ممثل للمواطنين، هيئات خاضعة للرقابة، مستثمرين داخليين وخارجيين، منظمات المجتمع المدني، السلطة القضائية وهيئات التحقيق، الشركاء داخل مجتمعات الأنتوساي، وشركاء التنمية الدوليين. (IDI& UNDESA, 2017)

ثالثاً: تطوير عمل وتقارير مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ضوء معايير الأنتوساي لتقييم الأداء

يمكن تطوير عمل وتقارير مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال تطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT للكشف عن مدى إستيفاء متطلبات المعايير التي تدعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي، ومن ثم التعرف على آليات تطوير ورفع مستوى جودة عمل وتقارير المراقبين وذلك في إطار الجوانب الآتية:

- عملية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- الأداء المهني لمراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- كفاءة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- تقارير العمل الرقابي.

1. عملية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

يمكن الدعم المهني لفريق الرقابة والمراجعة دعم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة؛ ومن مجالات التطوير إيلاء رقابة الأداء مزيد من الإهتمام حيث يتسع نطاق رقابة الأداء عن نطاق الرقابة المالية التقليدية من حيث النتائج والمخرجات الرقابية والمنافع والآثار الإيجابية للرقابة (اسبر، 2023). ولرقابة الأداء بعد إستراتيجي في مساهلة الجهات الخاضعة للرقابة بما يحقق التوقعات المجتمعية من الرقابة، ويتطلب التخطيط الإستراتيجي تطوير خطة الرقابة التقليدية بما يتناسب مع المستجدات في بيئة الرقابة (Jakováč, 2017).

ونشير إلى أن تقييمات الأداء المهني وفقاً وفقاً لمتطلبات المعايير الواردة ب ICAT تفيد في تعزيز التخطيط الإستراتيجي لمهام الرقابة والمراجعة من خلال التغذية العكسية من نتائج التقييم، حيث أنه من خلال تقييم وتحليل الجوانب المتعلقة بإعداد تقارير الرقابة ومتابعتها يمكن إدراك أوجه القصور في إعدادها ومتابعتها لبحث سبل التطوير ورفع درجة جودة وفعالية تقارير الرقابة والمراجعة.

2. قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

أكد معيار الأنتوساي رقم 150 الخاص بكفاءة مراقبي الحسابات على ضرورة أن يتمتع الجهاز الأعلى للرقابة بعمليات وممارسات مناسبة لإدارة الموارد البشرية للتأكد بصورة دورية على مستوى قدرات وكفاءة مراقبي الجهاز (INTOSAI, 2022).

يبرز تقييم وتعزيز موارد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة - وفقاً لمتطلبات المعايير الواردة ب ICAT - جوانب الأداء التي تحتاج إلى تحسين وهو ما يثير الدافعية نحو تطوير الأداء بما يرفع من مستوى الأداء في التقييمات المستقبلية، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة .

وقد أقرت معايير الأنتوساي بأن فعالية الأجهزة الرقابية تكمن في كفاءة العاملين فيها وحماهم ومهاراتهم العالية إضافة إلى قدرة الجهاز الرقابي على المحافظة على تعيين الكفاءات (IAASB, 2019).

ويعد تبني مفهوم ريادة الأعمال من آليات إضافة القيمة لمراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وذلك من خلال القدرة على تحويل الفرص والأفكار إلى أفعال تضفي قيمة وتزيد من فعالية الأداء المهني خلال مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة، ولا تختلف ريادة الأعمال المهنية المحاسبية في جوهرها عن أي أعمال ولكن يظهر فيها الطبيعة الخاصة لمهام مراقبي الحسابات (علي، بدوي، 2020).

فيجب أن يتسم القائم بإدارة فريق المراجعة بالقدرة على القيادة والعمل من خلال فريق عمل وحل المشكلات واتخاذ القرارات وتحمل المخاطر المهنية والمرونة في تطوير مهاراته اعتماداً على تكنولوجيا المعلومات لأداء المهام الرقابية بفاعلية وتشجيع فريق المراجعة على المراجعة الإبتكارية المرنة للتغلب على ما يواجههم من تحديات. (EUROSAI, 2017)

وقد أوضحت دراسة (فرحات، 2020) أنه توجد علاقة عكسية بين مخاطر الأعمال وجودة المراجعة حيث أنه كلما كانت مخاطر الأعمال مرتفعة إنخفض مستوى جودة المراجعة، وبالتالي يوجد تأثير سلبي لمخاطر الأعمال على جودة المراجعة؛ الأمر الذي يتطلب من القائم بإدارة فريق المراجعة إيلاء المزيد من العناية المهنية لتوقع مخاطر الأعمال.

ونرى أنه بالرغم من دعم تكنولوجيا المعلومات للأداء المهني إلا أنها تعد تحدياً أمام مراقبي الحسابات ففقد مهارات مراقبي الحسابات التكنولوجية أو عدم القدرة على توظيفها لجمع أدلة المراجعة المناسبة يمكن أن يعوق فعالية عملية المراجعة، ومن متطلبات المعايير الواردة بأداة تقييم الأنتوساي لأداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للمهام الرقابية الإلتزام بالدعم الفني والتقني لأعمال الرقابة.

ويقع على عاتق الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تطوير التأهيل العلمي والعملية لمراقبيها وتطوير أساليب المراجعة بما يتناسب مع التطور التقني في أداء الأعمال والأنشطة التي يتم الرقابة عليها وفحصها (INTOSAI Capacity Building Committee, 2022).

وتعد أهم التحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية في استخدام تكنولوجيا المعلومات والإتصالات، تحديد نقطة البداية لعمليات التطوير التقني وكيفية تمويل وتعزيز إمكانيات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في مجال تكنولوجيا المعلومات والإتصالات.

ونرى أنه يمكن التغلب على ذلك التحدي من خلال البدء في إجراء تقييم للوضع الراهن للجهاز الرقابي في مجال تكنولوجيا المعلومات والإتصالات وإعداد خطة محددة التكاليف للتطوير مع مرونة تلقي الدعم من شركاء التنمية الدوليين.

3. جودة الأداء المهني لمراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

تؤكد التقييمات المستقلة للعمل الرقابي على مصداقية التقرير عن أداء مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بما يفيد مستخدمي التقرير الداخليين والخارجيين حيث تساعد على ضمان تطبيق مؤشرات ودرجات تقييم بصورة محايدة بناءً على أدلة كافية ومناسبة؛ كما أن نتائجها تدعم تحليلاً يؤدي إلى إستنتاجات أكثر مصداقية. (Nyanga, 2019)

وتعد أطر تقييم الأداء الصادرة عن الأنتوساي بمثابة مرجعية لأنظمة ضبط جودة أداء العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بغرض إجراء تقييم تفصيلي لعملية المراجعة والرقابة المالية وإعداد التقارير الرقابية والتعرف على آخر المستجدات المطبقة في أنظمة تكنولوجيا المعلومات وكشف ومعالجة أوجه القصور وتحسين الأداء وفق منهج إستراتيجي مرن.

ويطلب نظام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاص برقابة الجودة صياغة سياسات وتحديد إجراءات خاصة بالجوانب التالية (ISSAI 40):

- مسؤوليات القيادة المسؤولة عن الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، لتعزيز ثقافة داخلية لدى العاملين بالجهاز تعزز الجودة في أداء كافة الأعمال.
 - متطلبات السلوك الأخلاقي في العمل المهني، لتقديم تأكيد معقول عن مدى إلتزام الجهاز وجميع العاملين به وأي من الأطراف المتعاقدة معه بمتطلبات السلوك الأخلاقي في العمل المهني.
 - تحديد الجهات الخاضعة لرقابة كل فريق رقابة أو تغييرها وقبول الرقابة والمراجعة على بعض العمليات المحددة، للتعرف على مدى قبول مهام الرقابة وغيرها من الأعمال.
- ويعد دعم إمكانية قياس أداء الجهاز وتقييم الإحتياجات إلى دعم وسائل التدريب المختلفة، تقييم مدى نزاهة الجهاز وكفاءة العاملين به و الإلتزامهم بالمساءلة، من المزايا التي يمكن أن تتحقق بفضل وظيفة فعالة لضمان الجودة (INTOSAI Development Initiative:2021).
- ويعد نظام مراجعة النظراء من أنظمة رقابة وتقييم أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية ومراقبيه الخارجية؛ حيث يستفيد من تطبيقه الجهاز الأعلى للرقابة الخاضع للمراجعة والعاملين به، أعضاء البرلمان، المستثمرين المحليين والأجانب، الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز الذي تتم مراجعة وتقييم أعماله، المنظمات غير الحكومية، وأجهزة الرقابة العليا الأخرى (إرشادات الأنتوساي، 2019).
- وأوضحت دراسة (العلوي، 2019) ضرورة تحديد نطاق تطبيق مراجعة النظر، المقاييس والمعايير التي سيتم تطبيقها، الموارد التي سيتم استخدامها وضوابط التطبيق والعقبات المحتملة قبل البدء في التطبيق.

وتعد مراجعة النظر مراجعات منتظمة لتقييم مدى إنجاز جهاز أعلى للرقابة للأهداف والمعايير التي يتبناها من أجل ذلك ويمكن أن تشمل هذه المراجعة إحدى مجالات أنشطة الجهاز كرقابة المطابقة مثلاً

أو مجموعة واسعة من الوظائف كالتخطيط الإستراتيجي أو تدبير الموارد البشرية أو التواصل الداخلي أو الخارجي كما تلعب المراجعة دوراً مفيداً في تحديد المجالات التي تحتاج إلى تطوير. ويتوقف تحديد أولويات تطوير العمل الرقابي بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة المالية على رؤية الجهاز الرقابي الأعلى ودرجة المنافسة التي يواجهها ومدى التطور المهني الذي يسعى الجهاز لتحقيقه، الهيكل التنظيمي للجهاز، نطاق رقابته، قدرات مراقبي الحسابات العاملين به، أساليب المراجعة والرقابة التي ينتهجها (Jeppesen, 2017).

4. كفاءة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

يعد تطبيق المعايير المهنية الصادرة عن الأنتوساي وتحقيق متطلباتها وفق الإمكانيات المتاحة قوام كفاءة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وهو ما أكدته المبدأ التوجيهي لتطوير اطر الكفاءة رقم 1950 الذي اصدرته لجنة تنمية القدرات بالانتوساي (INTOSAI Capacity Building Committee , 2022)

وتضمن إعلان المكسيك بشأن إستقلالية أجهزة الرقابة العليا ثمانية مبادئ رئيسية تعد بمثابة ركائز لإستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتفعيل دورها، والتي انبثقت عن إعلان ليمّا وعن القرارات التي تم اتخاذها في المؤتمر الدولي السابع عشر لمنظمة الأنتوساي كشروط ومتطلبات أساسية للرقابة المالية السليمة في القطاع العام (Mexico_Accords, 2007).

ويحدد مدى تحقيق متطلبات المعايير -الواردة ب ICAT- التالية، مستوى دعم كفاءة الأداء بالجهاز ومراقبيه (INTOSAI Development Initiative, 2020):

- الوعي الكامل بالممارسات الرقابية المتميزه بأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة الأخرى التي تدعم مبادئ الإستقلالية.
- متابعة تنفيذ توصيات تقارير الرقابة وتفعيل الإستفاده منها في دعم الإصلاح المؤسسي.
- جدية تطبيق ومتابعة الآليات والقواعد التنفيذية للحوكمة الداخلية.
- الإستقلالية في تضمين تقارير الفحص والرقابة كافة الملاحظات والتوصيات الهامة وتقديمها في التوقيتات المناسبة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية وفق جداول زمنية محددة وفي إبلاغها للمعنيين. ويمكن الوقوف على مواطن الضعف ووضع إستراتيجيات التغلب عليها من خلال تقييم مدى تحقيق المتطلبات سالفة الذكر.

5. جودة تقارير العمل الرقابي

يمكن تنفيذ عملية المراجعة بفعالية بما يحقق جودة تقارير العمل الرقابي وتعظيم الإستفادة منها من خلال التطبيق السليم للمعايير المهنية وتحقيق متطلباتها كما وردت ب ICAT، ويتطلب تقرير المراجعة الفعال أن يكون مدعوماً بكمية كافية من أدلة المراجعة المناسبة، التي توفر معلومات جيدة تعكس الحقيقة بدقة ويمكن الإعتماد عليها.

وتعتبر معايير المراجعة من أهم الأدوات التي يعتمد عليها مراقب الحسابات قبل وأثناء وبعد عملية المراجعة؛ كما تعتبر معايير الرقابة المالية بمثابة المرجعية المهنية الأساسية للأجهزة الرقابية لتنفيذ مهامها والشرط الأساسي لضمان جودة أعمال مراقبيها وإضفاء المصداقية على مخرجات العمل الرقابي، كما يؤكد تطبيقها على كفاءة ونزاهة واستقلالية القائمين على عملية الرقابة في التخطيط والتنفيذ والإبلاغ عن نتائج أعمالهم (المشهداني، 2019).

ووفقاً لمعايير الأنتوساي يتطلب التخطيط لجمع أدلة مراجعة فعالة تطبيق إجراءات التحليلية وإجراء إختبارات خاصة للتفاصيل وأخرى للأنظمة الرقابية وضوابط العمل وذلك لتقليل خطر المراجعة إلى أقل مستوى (Mentz, 2018).

وبعد إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة بعدالة ووضوح من مهام مراقب الحسابات بأجهزة الرقابة العليا، ولكي يتمكن من القيام بهذه المهمة المنوط بها بفعالية وكفاءة يجب عليه أن يقوم بتخطيط عملية المراجعة وتنفيذ إجراءاتها وتقييم نتائجها بطريقة سليمة تكفل له استخلاص نتائج يمكن الوثوق في مصداقيتها وتمكّنه من أن يكون على أساسها رأيه في القوائم المالية من خلال التطبيق السليم للمعايير المهنية (موقع الجهاز المركزي للمحاسبة، 2024).

ووفقاً لمعايير الأنتوساي يتوقف تفعيل الإستفادة من نتائج الرقابة المالية ومحتوى تقارير المراجعة على تقديم تقارير المراجعة ونتائج الرقابة وإعلانها في الوقت المناسب (EUROSAI Project Group, 2021).

ويمكن تطبيق آلية تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ICAT والتي تعد أدها مستقلة للتقييم وقياس الإمتثال للمعايير الدولية للأنتوساي، لمقارنة الممارسات القائمة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مع المعايير الدولية وللتحقق من مدى سلامة نظام إدارة الجودة بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة من خلال تقييم نتائج أعماله.
ومن ثم التوصل إلى مرجعيات فنية من المقاربات التي يتم التوصل إليها للإستفادة بها في إدخال التحسينات المنشودة على عمليات الرقابة والمراجعة وتعميم الفائدة على قرنائهم من المراجعين ومراقبي حسابات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الذي يسعى إلى التطوير.

القسم الثالث: الدراسة الميدانية والدليل التطبيقي

4. متغيرات الدراسة

1/2 المتغير المستقل: تطبيق المعايير الواردة بإطار أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT. يمكن الإستدلال على مدى تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي من خلال متغيرات الدراسة التي تعكس متطلبات المعايير الواردة بإطار أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT والواردة بالجدول التالي:

جدول (2)

متطلبات المعايير الواردة بإطار أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT

الرمز	المتغير
Xa	تضمين نطاق الفحص والرقابة التحقق من مدى الإلتزام بمتطلبات الحوكمة الرشيدة.
Xb	تضمين نطاق الفحص والرقابة المراجعة القانونية الشاملة.
Xc	تضمين نطاق الفحص والرقابة التحقق من جدية تطبيق رقابة وتقييم الأداء.
Xd	الإستقلالية في تحديد نطاق وأهداف الفحص.
Xe	تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المعرفية.
Xf	تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الإشرافية.
Xg	تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة التقنية.
Xh	قدرة مراقبي الجهاز على تحديد درجة المخاطر .
Xi	التنبؤ بالأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على إستمرارية الجهة محل المراجعة
Xj	إبداء الرأي المهني عن سلامة التصرفات المالية.
Xk	تطبيق معايير الأنتوساي ومعايير المراجعة المصرية.
Xl	جدية تطبيق ومتابعة الآليات والقواعد التنفيذية للحوكمة الداخلية.
Xm	الإستقلالية في تضمين تقارير الفحص والرقابة كافة الملاحظات والتوصيات الهامة.
Xn	معقولة أدلة المراجعة التي تعتمد عليها تقارير الرقابة.
Xo	الإلتزام بالمعايير والأحكام المهنية في تنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقارير.
Xp	دقة محتوى تقرير المراجعة.
Xq	إعداد تقارير الفحص والرقابة في التوقيتات المناسبة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية.

2/2 المتغير التابع التطوير الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. يمكن الإستدلال على مدى التطوير الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال الخمس محاور الواردة بالجدول التالي:

جدول (3)

محاور التطوير الإستراتيجي لعمل وتقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الرمز	المتغير
Ya	تطوير عملية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
Yb	تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة
Yc	جودة الأداء المهني لمراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة
Yd	كفاءة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة
Ye	جودة تقارير العمل الرقابي

5. إختبار الفروض.

تم تطبيق تحليل الإتساق والإعتمادية بإستخدام أسلوب الارتباط كرونباخ ألفا Gronbatch Alpha للتحقق من وجود درجة مناسبة من الإتساق الداخلي في المتغيرات محل الدراسة للإعتماد عليها في إختبار فروض البحث، وتوضح الجداول التالي نتيجة تحليل الإتساق والإعتمادية لبنود قائمة الإستقصاء:

جدول (1/4)

نتيجة تحليل الإتساق والإعتمادية للمتغيرات المستقلة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.886	17

RELIABILITY

/VARIABLES=Xa Xb Xc Xd Xe Xf Xg Xh Xi Xj Xk Xl Xm Xn Xo Xp Xq

يتضح من النتيجة بالجدول السابق أن النسبة المئوية لمعامل الإعتمادية تزيد في العبارات المعبرة عن المتغيرات المستقلة عن 85%.

جدول (2/4)

نتيجة تحليل الإتساق والإعتمادية للمتغيرات التابعة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.799	5

RELIABILITY

/VARIABLES=Ya Yb Yc Yd Ye

يتضح من النتيجة بالجدول السابق أن النسبة المئوية لمعامل الإعتمادية تزيد في العبارات المعبرة عن المتغيرات التابعة عن 70%.

جدول (3/4)

نتيجة تحليل الإتساق والإعتمادية لإجمالي المتغيرات

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.905	22

RELIABILITY

/VARIABLES=Xa Xb Xc Xd Xe Xf Xg Xh Xi Xj Xk Xl Xm Xn Xo Xp Xq Ya

Yb Yc Yd Ye

يتضح من النتيجة بالجدول السابق أن النسبة المئوية لمعامل الإعتمادية لجميع عبارات قائمة الاستقصاء تزيد عن 60%؛ وهو ما يؤكد إمكانية الاعتماد على البيانات المجمعة عن طريق قائمة الاستقصاء وعلى نتائج التحليلات الإحصائية.

كالتالي: وقد وضعت الباحثة مجموعة من الفروض تم إختبارها،

الفرض الأول: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT في دعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

يمكن إختبار هذا الفرض من خلال تطبيق اختبار كروسكال والتحليل الإحصائي لقوائم الإستقصاء للتعرف على الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بقائمة الإستبيان حول مساهمة تحقيق معايير الأنتوساي الواردة بألية ICAT لتطوير عمل وتقارير مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

جدول (1/5)

الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية تحقيق المعايير الواردة بـ ICAT لتطوير
 عمل وتقارير مراقبي الأجهزة العليا للرقابة

المتغير	العينة	متوسط الرتب	Chi square	المعنوية
تضمنين نطاق الفحص والرقابة التحقق من مدى الإلتزام بمتطلبات الحوكمة الرشيدة	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	56.12 68.31 60.08	3.295	.192
تضمنين نطاق الفحص والرقابة المراجعة القانونية الشاملة.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	63.57 55.70 59.86	1.386	.500
تضمنين نطاق الفحص والرقابة التحقق من جدية تطبيق رقابة وتقييم الأداء.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	54.52 67.10 65.62	4.088	.130
الإستقلالية في تحديد نطاق وأهداف الفحص.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	58.25 60.37 66.08	1.071	.585
تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المعرفية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	62.73 61.06 54.38	1.212	.546
تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الإشرافية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	65.00 65.57 42.60	11.642	.003
تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة التقنية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	60.54 64.01 55.48	1.069	.586
قدرة مراقبي الجهاز على تحديد درجة المخاطر.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	59.48 64.93 56.74	1.123	.570

المتغير	العينة	متوسط الرتب	Chi square	المعنوية
التنبؤ بالأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على إستمرارية الجهة محل المراجعة	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	64.69 57.16 55.12	2.014	.365
إبداء الرأي المهني عن سلامة التصرفات المالية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	65.77 62.67 44.82	7.773	.021
تطبيق معايير الانتوساي ومعايير المراجعة المصرية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	64.11 66.09 44.02	9.867	.007
جدية تطبيق ومتابعة الآليات والقواعد التنفيذية للحوكمة الداخلية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	57.79 62.00 64.90	1.183	.553
الإستقلالية في تضمين تقارير الفحص والرقابة كافة الملاحظات والتوصيات الهامة.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	60.20 60.63 61.04	.013	.994
معقولية أدلة المراجعة التي تعتمد عليها تقارير الرقابة.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	58.11 62.10 64.00	.754	.686
الإلتزام بالمعايير والأحكام المهنية في تنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقارير.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	58.67 65.07 58.50	.980	.613
دقة محتوى تقرير المراجعة.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	59.78 63.06 58.64	.329	.848
إعداد تقارير الفحص والرقابة في التوقيتات المناسبة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	62.03 59.24 58.58	.276	.871

يتضح من نتائج الجدول وجود وجود إتفاق بين فئات المستقصى منهم حول أهمية تحقيق المعايير الواردة بـ ICAT لتطوير عمل وتقارير مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بإستثناء ثلاث متغيرات وهي: تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الإشرافية، إبداء الرأي المهني عن سلامة التصرفات المالية، تطبيق معايير الانتوساي ومعايير المراجعة المصرية.

جدول (2/5)

الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول أهمية مجالات التطوير التي تدعم عمل وتقارير الأجهزة العليا للرقابة

المتغير	العينة	متوسط الرتب	Chi square	المعنوية
تطوير عملية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	63.94 60.56 52.16	2.852	.240
تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	61.50 59.93 58.90	.15	.928
جودة الأداء المهني لمراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	60.86 64.66 53.82	1.741	.419
كفاءة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	60.63 60.23 60.58	.004	.998
جودة تقارير العمل الرقابي	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	57.57 59.41 69.06	2.296	.317

يتضح من نتائج الجدول وجود وجود إتفاق بين فئات المستقصى منهم حول أهمية مجالات التطوير التي تدعم عمل وتقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

ومن الجداول السابقة الخاصة بنتائج إختبار كروسكال والس يمكن إستنتاج أنه يوجد إتفاق بين فئات المستقصى منهم حول معظم عناصر الظاهره البحثيه (المتغيرات البحثيه) حيث ظهر الإختلاف فقط حول ثلاث متغيرات وبمعدل (13.6%) وهي نسبة لا يمكن من خلالها رفض الفرض الأصلي ومضمونه: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT في دعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

باستثناء ثلاث متغيرات وهي: تطوير قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الإشرافية، إبداء الرأي المهني عن سلامة التصرفات المالية، تطبيق معايير الأنتوساي ومعايير المراجعة المصرية. الفرض الثاني: لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT. يمكن إختبار هذا الفرض إحصائياً من خلال التعرف على علاقة الإرتباط بين التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT.

جدول (6) نتائج تحليل الارتباط

	Ya	Yb	Yc	Yd	Ye
Xa Pearson Correlation	**479.	**251.	**334.	**430.	**393.
Sig. (2-tailed)	0.000	0.006	0.000	0.000	0.000
Xb Pearson Correlation	**432.	*228.	**249.	**339.	**411.

	Ya	Yb	Yc	Yd	Ye
Sig. (2-tailed)	0.000	0.012	0.006	0.000	0.000
Xc Pearson Correlation	*210.	**272.	**341.	**286.	**556.
Sig. (2-tailed)	0.021	0.003	0.000	0.002	0.000
Xd Pearson Correlation	**302.	**300.	**244.	**271.	**288.
Sig. (2-tailed)	0.001	0.001	0.007	0.003	0.001
Xe Pearson Correlation	**330.	**343.	**342.	**390.	**363.
Sig. (2-tailed)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
Xf Pearson Correlation	**431.	**487.	**528.	**369.	**313.
Sig. (2-tailed)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
Xg Pearson Correlation	**467.	**359.	**454.	**395.	**358.
Sig. (2-tailed)	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
Xh Pearson Correlation	**290.	**309.	**342.	**375.	**370.
Sig. (2-tailed)	0.001	0.001	0.000	0.000	0.000
Xi Pearson Correlation	**263.		*191.	**356.	**350.
Sig. (2-tailed)	0.004		0.037	0.000	0.000
Xj Pearson Correlation		**362.	**384.	*212.	**247.
Sig. (2-tailed)		0.000	0.000	0.020	0.006
Xk Pearson Correlation	**249.	**298.	**253.		
Sig. (2-tailed)	0.006	0.001	0.005		
Xl Pearson Correlation		**279.		**324.	*233.
Sig. (2-tailed)		0.002		0.000	0.011
Xm Pearson Correlation		**299.	*219.		
Sig. (2-tailed)		0.001	0.016		
Xn Pearson Correlation	*204.	**346.	**392.	**429.	**322.
Sig. (2-tailed)	0.025	0.000	0.000	0.000	0.000
Xp Pearson Correlation	*194.	*207.	*209.		
Sig. (2-tailed)	0.034	0.023	0.022		
Xq Pearson Correlation		**287.	**255.	**248.	*212.
Sig. (2-tailed)		0.001	0.005	0.006	0.020

يتضح من نتائج تحليل الارتباط بالجدول السابق، وبعد تحليل إجابات المستقصى منهم و إعداد مصفوفة الارتباط أنه توجد علاقة ارتباط طردية ذات دلالة احصائية بين المتغير المستقل و جوانب المتغير التابع وبذلك يمكن رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل ومضمونة توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT.

حيث تبين من نتائج تحليل الارتباط الواردة بالجدول ارتفاع قيمة معامل الارتباط لأغلب المتغيرات فقد تم التأشير بنجمتين ** على المتغيرات التي أظهرت النتائج لها معامل ارتباط بمستوى معنوية 1% بدرجة ثقة 99%، والتأشير بنجمه * على المتغيرات التي أظهرت النتائج لها معامل ارتباط بمستوى معنوية 5%

بدرجة ثقة 95% ؛ مما يدل على وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين تلك المتغيرات التي تعكس متطلبات معايير التقييم المستخدمة عند تطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT ، ودعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

ثانياً: الدليل التطبيقي:

تم الإستدلال بدليل تطبيقي على دور تطبيق المعايير الواردة بأطر تقييم الأنتوساي وبصفة خاصة آلية تقييم ICAT ، في دعم التطوير الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛ والتأكيد من خلال ذلك الدليل التطبيقي على صحة نتائج التحليل الإحصائي.

حيث يمكن من خلال ما تسفر عنه نتيجة التقييم وفقاً لـ ICAT ، الكشف عن جوانب عمل وتقارير مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية التي يمكن تطويرها؛ فقد قامت الباحثة بتحليل أثر تقييم أداء العمل الرقابي وفقاً لمتطلبات المعايير الواردة بآلية ICAT على كل من عمل وتقارير المراقبين.

1. الأطر المرجعية التي إعتمدت عليها الباحثة.

إعتمدت الباحثة في الدليل التطبيقي على الأطر المرجعية التالية:

- ما أمكن الإطلاع عليه من التقارير المنشورة عن نتائج رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات في الفترة من عام 2018 حتى عام 2023.

- تقارير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة المالية الصادره عن منظمة الأنتوساي.
- متطلبات معايير التقييم الواردة بالآلية الشاملة لتقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ICAT.

- إستبيانات لإستقصاء رأي بعض مراقبي الجهاز للتعرف على مدى تطبيق بعض متطلبات معايير تقييم ICAT ، ذات الأهمية بالنسبة لأداء مهام الرقابة المالية والتي لا يمكن الإستدلال علي مدى تطبيقها من التقارير الرقابية.

2. خطوات إجراء التقييم لمدى الحاجة إلى تنفيذ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتطبيق آلية (ICAT)

- تحديد عينات من التقارير الرقابية عن نتائج مهمات الرقابة المجرأة في نطاق الرقابة المالية الخاص بالجهاز الأعلى للرقابة لتقييم مدى الحاجة إلى تنفيذ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اللازمة لتطوير عمليات الرقابة .

- تحديد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمتطلبات السارية على ممارسة الرقابة المالية والقابلة للتطبيق - مع مراعاة الجهاز الأعلى للرقابة وصلاحياته وبيئته وطبيعة مهام الرقابة - وإستبعاد المعايير والمتطلبات التي لا يُعمل بها في ممارسة الرقابة المالية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة .

حيث تتضمن أداة الإلتزام بالمعايير الدولية (أي كات) 37 معياراً يتألفون من 566 مطلباً، بما في ذلك المبادئ؛ وقد تكون جميعها أو لا تكون معمول بها في عمليات الرقابة المالية التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة المختلفة، بإعتبار أن هذه المعايير تعمل في بيئات مختلفة وأن الجهات المكلفة بالرقابة المالية تطبق أطراً مختلفة لإعداد التقارير المالية بغرض إعداد القوائم المالية، كما تتعلق بعض متطلبات المعايير بالمستوى المؤسسي العام وبيئة إعداد التقارير المالية ضمن إختصاص الجهاز الأعلى للرقابة، بينما يركز البعض الآخر على مستوى مهمة الرقابة.

- تحديد مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتمثل متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة جوهر أداة الإلتزام بالمعايير الدولية (أي كات)؛ وفي هذا الصدد، تصبح المعايير المطبقة أساساً لتقييم مدى الحاجة إلى تنفيذ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال تحديد ممارسة الرقابة المالية وفقاً لمتطلبات هذه المعايير.

- مراجعة التقارير الرقابية المنشورة للرقابة والخاصة بمهمات الرقابة المحددة وتحديد المتطلبات الخاصة بالمعايير الواردة بأداة التقييم لوضع أساس لمقارنة ممارسة الرقابة وفقاً للمتطلبات المعنية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتوصل إلى إستنتاج واقعي حول أثر تطبيق متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الواردة بـ ICAT من خلال تحديد مدى الحاجة لتنفيذ متطلبات تلك المعايير .

3. نتائج تحليل محتوى التقارير الرقابية.

ويوضح الجدول التالي نتائج تقييم الممارسات الرقابية من خلال تحديد مدى توافر أهم مقومات العمل الرقابي المؤثرة في عمل وتقارير مراقبي الجهاز.

جدول (7)

تقييم العمل الرقابي وفقاً لمعايير الرقابة المالية الواردة بألية (ICAT)

عناصر تقييم عمل وتقارير مراقبي الجهاز	المرجعية وفقاً لواقع الرقابة الحالي	المرجعية المقترحة وفقاً للتقييم مقارنة بمتطلبات المعايير الواردة بـ ICAT	أثر تطبيق متطلبات المعايير الواردة بـ ICAT
معقولة أدلة الإثبات التي تعتمد عليها تقارير الرقابة.	الجهة محل الرقابة والمراجعة لإرتفاع تكلفة الحصول على أدلة خارجية منها الشهادات السلبية والإستعانة بعمل خبير.	الحصول على بيانات من خلال الجهة محل المراجعة وخارجياً من جهات محايدة	تقييم معقول للدليل يمكن الإعتماد عليه في إبداء الرأي المهني
تحديد مخاطر المراجعة.	يتم تقييم المخاطر بصورة وفقاً للإمكانات المتاحة للمراقبين.	تقييم المخاطر بصورة شاملة	معقولة التقييم
الإلتزام بالمعايير والأحكام المهنية في تنفيذ عملية المراجعة وإعداد التقارير.	تطبيق للمعايير وفقاً لما تقتضيه الإمكانات المتاحة	تطبيق شامل لكل ما يتناسب مع طبيعة عمل الجهاز من معايير	كفاءة وفعالية الرقابة المالية
إبداء الرأي عن سلامة التصرفات	إبداء الرأي عن مدى سلامة بعض التصرفات وفقاً للوقت المتاح للتنفيذ برنامج المراجعة.	إبداء الرأي بصورة شاملة عن مدى سلامة جميع التصرفات	رفع درجة العناية المهنية الواجبة من قبل المراقبين
إعداد تقارير الفحص والرقابة في التوفيق المناسبة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية وفقاً وجدول زمني محددة.	عدم إلتزام الجهات الخاضعة للرقابة ببعض الإجراءات التصحيحية.	متابعة متواصلة للإجراءات التصحيحية	فعالية تقارير الرقابة
الإستقلالية في تضمين تقرير الرقابة كافة الملاحظات والتوصيات الهامة.	إستقلالية بما يتفق مع الصالح العام	إستقلالية كاملة	كفاءة تقرير الرقابة

عناصر تقييم عمل وتقارير مراقبي الجهاز	المرجعية وفقاً لواقع الرقابة الحالي	المرجعية المقترحة وفقاً للتقييم مقارنة بمتطلبات المعايير الواردة بـ ICAT	أثر تطبيق متطلبات المعايير الواردة بـ ICAT
تطوير عملية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة	برنامج المراجعة يعد وفقاً لرؤية داخلية.	برنامج المراجعة يعد وفقاً للمشاركة المؤسسية مع الجهات التنفيذية والرقابية الأخرى.	التنبؤ بقدرة الجهة الخاضعة للمراجعة على الإستمرارية ومواجهة الخسائر المحتملة
تقييم قدرات مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة لأغراض التطوير المهني	تقييمات داخلية	تقييمات وفقاً للمقارنة بالأقران في العمل الرقابي	تطوير مهني مستمر

عناصر تقييم عمل وتقارير مراقبي الجهاز	المرجعية وفقاً لواقع الرقابة الحالي	المرجعية المقترحة وفقاً للتقييم مقارنة بمتطلبات المعايير الواردة بـ ICAT	أثر تطبيق متطلبات المعايير الواردة بـ ICAT
تقييم كفاءة مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة	يتم التقييم من خلال المراجعة الذاتية	تقييم من خلال مراجعة النظير والمراجعة الذاتية الدورية	تقييم شامل يؤدي إلى رفع درجة العناية المهنية الواجبة من قبل المراقبين إستعداداً للتقييم الدوري والتقييم من خلال جهات أخرى
تقييم جودة الأداء المهني لمراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في الفحص والرقابة	التقييم من خلال لجان داخلية وفقاً للإمكانيات المتاحة	يتم التقييم بصورة شاملة من خلال تقييمات من جهات مستقلة	حيادية التقييم

أوضحت نتائج الدليل التطبيقي دور تطبيق المعايير الواردة بأداة ICAT - كأحد أطر تقييم الأنتوساي - في دعم التطوير الإستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وذلك من خلال ما توضحه الآلية من مقومات للعمل الرقابي والتي يوصى بتطبيقها حين تتوفر إمكانيات التطبيق ومن ثم رفع مستوى جودة عمل ومصدقية تقارير مراقبي حسابات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛ وهو ما يؤكد صحة نتائج التحليل الإحصائي.

6. نتائج البحث

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تتمثل أهم الأثر الرقابية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في : نظام التقييم الذاتي للنزاهة، والتقييم الذاتي لتكنولوجيا المعلومات ، والتقييم الذاتي لتدقيق تكنولوجيا المعلومات.
- يتطلب ترسيخ الإصلاحات التنظيمية لبيئة عمل مراقبي الحسابات بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دعائم الإصلاح التالية: إرساء المبادئ التي أوردها المعيار الدولي: قيمة الأجهزة الرقابية وفوائدها، وتطوير الخطة الإستراتيجية للجهاز، وتعزيز الأخلاقيات المهنية والحكم الرشيد وإدارة المخاطر، و تعزيز خدمات الدعم ذات التأثير المباشر على عمل مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية، فضلا عن تعزيز الآليات التي تدعم تحقيق أهداف التنمية المستدامة.
- تتعكس التحسينات المستدامة لقدرات الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبي الحسابات العاملين به على الأداء المهني للرقابة والمراجعة ومن مظاهر ذلك ما يلي: التخطيط الإستراتيجي لمهام الرقابة والمراجعة، وكفاءة مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وجودة الأداء المهني ، وجودة وفعالية تقارير الرقابة والمراجعة.
- كما اتضح من خلال التحليل الإحصائي وتحليل التقارير الرقابية
 - قبول الفرض الأول الذي ينص على أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT في دعم التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
 - رفض الفرض الثاني الذي ينص على أنه لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT.
 - وقبول الفرض البديل الذي مفاده أنه "توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين التطوير الإستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتطبيق أداة تقييم الإلتزام بمعايير الأنتوساي ICAT".

7. توصيات البحث

- ضرورة وضع خطط إستراتيجية من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لتطوير العمل الرقابي.
- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بإزالة كافة معوقات تنفيذ مهام المراجعة التي يبرزها تقييم الأداء الرقابي.
- ضرورة دعم السلطة التنفيذية للمشاركة المؤسسية بين كافة الاجهزة الرقابية في القطر الواحد.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

1. إرشادات الأنتوساي، (2019)، "دليل مراجعة النظر"، دليل إرشادات مراجعة النظر رقم 1900، 36.
2. اسبر، لمى فيصل، 2023، "تقويم مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية بمعايير رقابة الأداء وفقاً للمعيار 3000 للآنتوساي: دراسة ميدانية في فرع الجهاز المركزي في محافظة اللاذقية"، **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 45، العدد 3، ص 89-107، متاح على دار المنظومة.
3. الشامس، عصام عبد السلام رمضان، (2019)، "أثر تطبيق المعايير الدولية للمتطلبات الأساسية للرقابة المالية العليا (التدقيق الحكومي) على فعالية الرقابة لأجهزة المجموعة العربية (ARABOSAI)"، **رسالة دكتوراه**، كلية المال والأعمال، جامعة العلوم الإسلامية العالمية بالأردن.
4. العلوي، قدري حسن العلوي، (2019)، "دراسة إنتقادية للمعيار " 5600 " لمنظمة الأنتوساي بهدف تحديد الشكل الملائم لأداء المراجعة الطوعية للنظر بالتطبيق على الجهاز المركزي للمحاسبات"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، جامعة بورسعيد - كلية التجارة، المجلد 20، العدد الرابع الجزء الأول، ص 93 - 117.
5. المحمص، زينب محمود مغازي، (2014)، "تقييم الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، جامعة حلوان - كلية التجارة وإدارة الأعمال، المجلد 28، العدد 4، ص 89-107.
6. المشهداني، بشرى نجم، 2019، " دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء"، **رسالة ماجستير**، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، 19.
7. عابد، علياء عبداللطيف أحمد، (2019)، "مدخل مقترح لإعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد 2، ص 1-38.
8. عامر، محمود محمد علي، (2014)، "تعزيز منهجية الأطر المهنية الصادرة عن الأنتوساي كإطار لتفعيل آليات التوافق المحاسبي بين الأجهزة الرقابية الأعضاء"، **مجلة الرقابة الشاملة**، **مجلد الأعداد 198/197**، عدد 197، ص 32-38.
9. كمال، إيريني أكرم، (2021)، "مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية"، **مجلة البحوث المالية**، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد 22 العدد الأول، ص 62-81.
10. لطفي، أمين السيد أحمد، (2014)، "تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والمحاسبة على الأموال العامة"، **الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع**، الإسكندرية.
11. على، عبد الوهاب نصر، بدوي، هبة عيد السلام، (2020)، "ريادة الأعمال المهنية المحاسبية في مصر بين الواقع والمأمول: دليل ميداني من مكاتب المحاسبة المصرية"، **كلية التجارة جامعة الإسكندرية**، المجلد 40، عدد خاص مؤتمر الكلية 2020 الجزء الثاني، ص 1-39.
12. فرحات، يحيى زلزلي محمد، (2020)، "ما هو تأثير تطبيق إدارة الجودة الشاملة في تطوير أعمال التدقيق في الشركات"، **المجلة الدولية للبحث العلمي والتنمية المستدامة**، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد وإدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية في لبنان، المجلد 3، العدد 3، ص 1-40.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Al-Hawatmeh, O., 2018, "The Possibility of Applying the Basic Principles of Financial Control in Accordance with the Requirements of ISSAI 200 of the International Standards of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and its Impact on Internal Control in the Public Sector", **Modern Applied Science**; Vol. 12, No. 11, pp 415-434.
2. Dwiputrianti, Septiana, (2011), "Effectiveness of Public Sector Audit Reports in Indonesia", **PHD Thesis**, Crawford School of Economics and Government College of Asia and the Pacific Canberra, Australia, p p,9-68.
3. EUROSAI Project Group, 2019, "Innovations in EUROSAI", pp, 2-10.
4. INTOSAI Capacity Building Committee, 2022, "Human Resource Management A Guide for SAIs", International Journal of Government Auditing, pp1-116.
5. INTOSAI Capacity Building Committee, 2022, "Guide INTOSAI 1950 Guidance on the development of competency frameworks for auditors", International Journal of Government Auditing, pp1- 37.
6. INTOSAI Development Initiative, IDI, 2020, "Performance, Capacities and Needs of SAIs: Global Stocktaking Report", INTOSAI community, Vienna, Austria, pp 5- 68 available at:
<https://www.idi.no/elibrary/global-sai-stocktaking-reports-and-research/2014-global-sai-stocktaking/770-global-sai-stocktaking-report-2014-1/file>.
7. INTOSAI Development Initiative, 2021, "Quality Assurance of IDI supported Cooperative Audits – A Guidance ", Version 1, October, pp 2-13.
8. INTOSAI Strategic plan available at:
https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/EN_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf, p 2-50.
9. Irawan, A., Bambang, 2016, "Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and Challenges", **Systems Research and Behavioral Science**, vol33,No1, pp 24-44, available at:
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/sres.2325>.

10. Nagy, Sándor, 2015, "Supreme Audit Institutions and New Aspects for Public Value Creation in Complex Adaptive Systems", **New Ideas in a Changing World of Business Management and Marketing**, chapter 16 pp206-224.
11. Jakovác, Katalin & others, 2017, "Supporting Good Governance in SAI's Audit Planning", **Journal of Economic Literature**, vol 13, special issue,1-17.
12. Jeppesen, Kim, K., & others, 2017, "The Strategic Options of Supreme Audit Institutions: The Case of Four Nordic Countries", **Financial Accountability & Management**, , Vol. 33 No. 2, p 146-170.
13. Mattei, Giorgia, & others, 2021, "Exploring Past, Present and Future Trends in Public Sector Auditing Research: A Literature Review", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 29 No. 7, 2021 pp. 94-134.
14. Mentz, M., Barac K. & Odendaal, E., 2018, "Audit evidence planning model for the public sector", **Journal of Economic and Financial Sciences**, vol11, No 1, 1-14.
15. Nyanga, Brighton, 2019, "Independent Reviews Vital to Quality, Credibility", article, **international journal of government auditing**, published by The U.S. Government Accountability Office on behalf of INTOSAI, /, vol 46, No3, pp 29-32, available at: <https://intosajournal.org/journal-entry/independent-reviews-vital-to-quality-credibility>.
16. Quality and Transparency Statement of the leader of the EUROSAI Project Group, 2021, "Follow-up of the implementation of audit recommendations", **Best practices guide**, The European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI), A support Organization of the United Nations.
17. Reed, Q., 2013, "Maximizing the efficiency and impact of Supreme Audit Institutions through engagement with other stakeholders", Anti-Corruption Resource Center, Chr. Michelsen Institute, Norway, pp 1-40.
18. SAI PMF Team, INTOSAI Development Initiative, 2020, "Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework Frequently Asked Questions", p25.
19. Sousa, M., & Almeida, M., 2014, "Entrepreneurial Skills Development", *Recent Advances in Applied Economics*, p,137 available at: <https://www.researchgate.net/publication/268816221>.

20. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), " The International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI,40: Quality Control for SAIs", INTOSAI Framework of Professional Pronouncements, The International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, Vienna, Austria,. For more information at www.issai.org.
21. Winden, Evalinde van, 2017, "Auditors of Sustainability: Exploring the Role of Supreme Audit Institutions in the Implementation of the Sustainable Development Goals", **Master Thesis**, Faculty of Geosciences, Utrecht University, pp1-80.
22. <https://www.idi.no/elibrary/professional-sais/icats/icats-english/1117-200227-idi-fa-icat-v1-english-lt-revision>
23. <http://www.asa.gov.eg/Page.aspx?2024>
24. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Organs/Congresses/2007_Mexico_Accords/EN_accordseng.pdf
25. **INTOSAI Strategic plan** available at:
https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/strategic-plan/2017-2024_EUROSAI_Strategic_Plan_EN.pdf
Updated in 2021.
26. **About INTOSAI available at:**
<https://www.intosai.org/about-us>
27. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB),2019, " Lima Declaration on SAI Independence", the International Organization of Supreme Audit Institutions.
28. **EUROSAI Project Group**, 2017, "How To Implement ISSAI 30 (INTOSAI Code of Ethics) ", pp, 1-48.